

Audience publique du 24 mars 2010

Recours formé par Madame ..., ... (B)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26006 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 août 2009 par Madame ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile au Luxembourg à L-..., à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 juin 2009 rejetant la réclamation introduite le 24 février 2009 à l'encontre des décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2004, 2005 et 2006, toutes émises le 30 janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en ses plaidoiries à l'audience publique du 10 mars 2010.

Le 16 décembre 2008, Madame ... déposa ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 2004, 2005, 2006 et 2007.

Par décisions émises le 30 janvier 2009, les impositions par voie d'assiette pour les années 2004, 2005 et 2006 furent refusées pour ne pas avoir été introduites endéans le délai de prescription prévue au § 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO ».

Le 24 février 2009, Madame ... fit introduire une réclamation à l'encontre des décisions refusant la prise en compte des déclarations d'impôt pour les années 2004, 2005 et 2006 au motif d'une remise tardive desdites réclamations.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta la réclamation introduite comme non fondée par une décision du 2 juin 2009.

La décision litigieuse est libellée comme suit :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 24 février 2009 par la dame ... demeurant à B-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2004, 2005 et 2006, toutes émises le 30 janvier 2009 et notifiées le même jour conformément au § 89 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé aux impositions au motif d'une remise tardive des déclarations ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que pour les années litigieuses la réclamante n'a pas demandé d'être imposée d'après les dispositions de l'article 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), mais qu'elle a cependant déclaré des intérêts débiteurs en relation avec une maison sise en Belgique ; que la déclaration d'intérêts débiteurs en relation économique avec un immeuble est à assimiler à une demande d'imposition selon l'article 157ter L.I.R. ;

Considérant que d'après la législation en vigueur pour les années litigieuses une telle demande entraîne une imposition par assiette du contribuable ; qu'une imposition par voie d'assiette d'après l'article 157ter L.I.R. ne peut être effectuée en défaveur du contribuable et que, par conséquent, une imposition selon l'article 157ter L.I.R. ne peut engendrer qu'une restitution d'impôt ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution et notamment celle d'être imposé selon l'article 157ter L.I.R. aurait due être introduite jusqu'au 31 décembre 2005 en ce qui

concerne l'année d'imposition 2004, jusqu'au 31 décembre 2006 en ce qui concerne l'année d'imposition 2005 et jusqu'au 31 décembre 2007 en ce qui concerne l'année d'imposition 2006 ;

Considérant que les déclarations d'impôt sur le revenu des années 2004, 2005 et 2006 ont été déposées le 16 décembre 2008 ; que les demandes en restitution doivent dès lors être considérées comme tardives... ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 24 août 2009, Madame ... a introduit un recours contre la décision directoriale du 2 juin 2009.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi¹.

Le § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la demanderesse.

Le recours en réformation est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Madame ..., sans contester la légalité de la décision prise, soulève cependant une discrimination en résultant dans son chef en faisant valoir que les déclarations d'impôt d'autres contribuables, qui se seraient trouvés dans la même situation qu'elle-même, auraient été acceptées sans se voir opposer une déclaration tardive. Elle fait encore état d'une autre discrimination en faisant valoir que l'administration serait admise à réclamer aux contribuables cinq ans en arrière le dépôt de leur déclaration d'impôt par voie d'assiette, tandis que le contribuable ne serait seulement admis à revenir un an en arrière en déposant sa déclaration d'impôt.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'en application notamment des articles 157 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* » et 153 *AO*, la demande en restitution devrait être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit à restitution, de sorte que ces demandes auraient été refusées à bon droit par le directeur pour les années 2004 à 2006. Il ajoute que le moyen soulevant une discrimination vis-à-vis d'autres contribuables ne serait pas fondé, dans la mesure où, même à admettre un tel état de chose, celui-ci ne saurait justifier dans le chef de la demanderesse un droit à réclamer un traitement identique au motif que l'égalité devant l'impôt, impliquant l'égalité de traitement de tous les contribuables, n'aurait lieu que dans les limites de la stricte légalité. Quant à l'éventuelle discrimination vis-à-vis de l'administration soulevée par la demanderesse, le délégué du gouvernement soutient que ce moyen ne saurait valoir dans la mesure où le contribuable et l'administration ne se trouveraient pas dans une situation comparable et qu'en application des dispositions légales pertinentes la créance du

¹ Cf. TA 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôt, n° 605.

Trésor public se prescrirait par cinq ans, tandis que le contribuable devrait faire valoir ses droits au plus tard pour le 31 décembre de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine de ce droit et que pour le surplus il aurait été tenu de déposer ses déclarations d'impôt pour le 31 mars de l'année qui suit l'année d'imposition concernée.

En ce qui concerne le moyen soulevant une discrimination entre les contribuables, et même à supposer que d'autres déclarations d'impôt ont été admises par le bureau d'imposition en violation du § 153 AO, la demanderesse ne saurait en déduire un quelconque droit à son profit à obtenir la réformation de la décision litigieuse, dans la mesure où le principe de l'égalité devant la loi ne saurait être invoqué par un administré à l'encontre du principe de légalité, afin de voir accepter ses déclarations d'impôt lesquelles ont été déposées tardivement. En effet, le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et tant l'égalité de traitement des contribuables que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité. En d'autres termes, une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable ou une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard de l'intéressé qui ne sont pas conformes à la loi ne peuvent pas être invoquées pour exiger que l'administration se perpétue dans l'illégalité². En l'espèce, dans la mesure où la demande en restitution formulée au titre de l'article 157ter alinéa 1^{er} LIR entraîne une imposition par voie d'assiette ne pouvant engendrer qu'une restitution d'impôts, c'est à bon droit que le directeur a retenu que la demande en restitution aurait dû, en application du § 153 AO qui prévoit que les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit, être introduite jusqu'au 31 décembre 2005 en ce qui concerne l'année d'imposition 2004, jusqu'au 31 décembre 2006 en ce qui concerne l'année d'imposition 2005 et jusqu'au 31 décembre 2007 en ce qui concerne l'année d'imposition 2006. Au vu de ce qui précède, le moyen afférant est à rejeter pour ne pas être fondé.

En ce qui concerne le moyen soulevant une discrimination entre le contribuable et l'administration des Contributions directes, force est de constater que l'article 10bis de la Constitution en ce qu'il prévoit que les Luxembourgeois sont égaux devant la loi n'est pas applicable en l'espèce étant donné que cet article vise une discrimination entre personnes se trouvant dans une situation comparable au regard de la mesure critiquée et non pas une prétendue discrimination entre un administré et une personne morale de droit public, lesquels ne se trouvent, par définition, pas dans la même situation de droit et de fait. En effet, dans la mesure où l'impôt sert à procurer des ressources aux collectivités publiques afin de satisfaire les besoins collectifs, les contribuables obligés à payer les impôts se trouvent dans une autre situation que les organismes de droit public seuls habilités à percevoir l'impôt, de sorte qu'aucune discrimination ne peut être retenue et le moyen afférant est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le recours n'étant fondé dans aucun de ses moyens, il est à rejeter.

Par ces motifs

² TA 3 mai 2000, n° 7340, TA 4 février 2002, n°13559 confirmé par CA 28 mai 2002, n°14689C in Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 9. et TA 22 juillet 2009, n° 24733 disponible sous www.jurad.etat.lu

le tribunal administratif, troisième chambre statuant contradictoirement ;
reçoit le recours en réformation en la forme ;
au fond, le déclare non justifié ;
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2010 par le premier juge Catherine Thomé, en présence
du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 25.03.2010

Le Greffier du Tribunal administratif